

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

10.11.1987

**Geschäftszahl**

87/14/0126

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel sowie die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffl, über die Beschwerde des Dr. BL, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 7. Mai 1987, Zl. B 154-3/85, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens über die Festsetzung der Einkommensteuer 1980 bis 1982 und deren Neufestsetzung sowie betreffend Einkommensteuer 1983, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen im Betrag von S 9.630,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer ist seit einer als Wehrmatsangehöriger erlittenen Verwundung Kriegsblinder. Das Landesinvalidenamts erkannte ihm deshalb 1950 ab Beginn dieses Jahres eine Minderung der Erwerbsfähigkeit nach dem KOVG von 100 v.H., die Grundrente, die Pflegezulage der Stufe III als Blindenzulage sowie die Führerzulage zu. In Stattgebung seiner Berufung wurde dem Beschwerdeführer von der Schiedskommission beim Landesinvalidenamts im Jahre 1952 ab Beginn des Jahres 1950 die Blindenzulage in Höhe der Pflegezulage Stufe IV zuerkannt, weil der Beschwerdeführer in Folge der Dienstbeschädigung außer an den Folgen des Verlustes des Sehvermögens noch an anderen Gebrechen zu leiden hat. Der Beschwerdeführer ist Rechtsanwalt und betreibt auch eine Tabaktrafik. Er machte für die Streitjahre jeweils anstelle des Freibetrages gemäß § 106 Abs. 3 EStG außergewöhnliche Belastung infolge seiner Blindheit durch den Gehalt für eine Begleitperson und die für diese zu entrichtenden Sozialabgaben geltend. Er verwies in seinen Einkommensteuererklärungen auf die Zuerkennung der "Pflege-Blindenzulage" laut Bescheid des Landesinvalidenamts aus 1950. Für die Jahre 1980 bis 1982 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt, die beantragte außergewöhnliche Belastung wurde ohne Einschränkung anerkannt.

1984 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Auf Grund ihrer Ergebnisse wurden die Verfahren betreffend die Jahre 1980 bis 1982 von Amts wegen wieder aufgenommen und die Steuer neu festgesetzt. Dabei wurde die außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt, weil die Blindenzulage und die ab 1982 zustehende Blindenführerzulage die Aufwendungen für die Begleitperson überstiegen. Dem Beschwerdeführer wurde nur der Freibetrag gemäß § 106 Abs. 3 EStG gewährt. Ebenso wurde vom Finanzamt bei der erstmaligen Festsetzung der Einkommensteuer für 1983 vorgegangen. Außerdem wurden verschiedene Aufwendungen, so die Fahrtkosten für die Begleitperson nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen die amtswegige Wiederaufnahme, gegen die Neufestsetzung der Einkommensteuer 1980 bis 1982 und gegen die erstmalige Festsetzung der Einkommensteuer für 1983.

Mit dem nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet ab. In einem von der Beschwerde nicht umfaßten Punkt (Gewerbsteuer 1980 bis 1983) gab die belangte Behörde der Berufung statt. Hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer (Neufestsetzung für 1980 bis 1982, erstmalige Festsetzung für 1983) gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge.

Die Wiederaufnahme erachtete die belangte Behörde für berechtigt, weil dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erstveranlagung die Stufe IV der Blindenzulage und die ab 1982 zugeflossene Blindenführerzulage nicht bekannt

gewesen seien. Außerdem lägen als neue, die Wiederaufnahme rechtfertigende Tatsachen Feststellungen anlässlich der Betriebsprüfung über die Nichtanerkennung der Fahrtkosten der Begleitperson als Betriebsausgaben und über den zu geringen Telefonkostenprivatanteil vor. Zur Ermessenübung im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme vertrat die belangte Behörde die Ansicht, daß im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit der Vorrang zukomme. Die steuerlichen Auswirkungen seien nämlich nicht geringfügig, besondere Umstände, die die Wiederaufnahme als ungerechtfertigt und unbillig erscheinen ließen, seien nicht vorgelegen.

Bei der Neufestsetzung der Einkommensteuer für 1980 bis 1982 und der erstmaligen Festsetzung der Einkommensteuer für 1983 glich die belangte Behörde den im Zug der Betriebsprüfung als zu gering erkannten Privatanteil für Telefonspesen mit geschätzten Betriebsausgaben für betrieblich genutzte Räume und eine Garage aus. Sie stellte (auf Grund der Erklärungen des Beschwerdeführers in der Berufungsverhandlung) fest, daß die Begleitperson die Hälfte ihrer Arbeitszeit mit regulären, nicht mit der Körperbehinderung in Zusammenhang stehenden Arbeiten in der Anwaltskanzlei befaßt gewesen sei. Auf Grund dieser Überlegungen behandelte die belangte Behörde die Hälfte der Fahrtkosten (Obuskarten) und die Hälfte der Lohnkosten für die Begleitperson als Betriebsausgaben, die andere Hälfte als (private) Aufwendungen im Zusammenhang mit der Körperbehinderung des Beschwerdeführers. Diese verrechnete sie mit der Blindenzulage und Blindenführzulage, sodaß mit Rücksicht auf deren Höhe keine den von der belangten Behörde berücksichtigten Freibetrag im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG übersteigende außergewöhnliche Belastung verblieb. Hinsichtlich der Steuerberatungskosten teilte die belangte Behörde die mit der Erstveranlagung übereinstimmende Ansicht des Beschwerdeführers über die gänzliche Zugehörigkeit zu den Betriebsausgaben der Tabaktrafik.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Bestand der Erstveranlagung für die Jahre 1980 bis 1982 verletzt und in seinem Recht auf Anerkennung der Aufwendungen für die Begleitperson als außergewöhnliche Belastung sowie der Fahrtkosten für diese zur Gänze als Betriebsausgaben. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Darnach durften, was die Jahre 1980 und 1981 anlangt, weder die Frage der Aufteilung der Steuerberatungskosten noch der im Zuge der Betriebsprüfung aufgedeckte (zu geringe) Telefonkostenprivatanteil als Wiederaufnahmsgrund angesehen werden: Die Beanstandung der Aufteilung der Steuerberatungskosten erwies sich nämlich nach dem Ergebnis des angefochtenen Bescheides als unrichtig und der zu geringe Privatanteil an den Telefonkosten hatte auf die Summe der Betriebsausgaben keinen Einfluß, weil ein Ausgleich mit bisher nicht berücksichtigten Betriebsausgaben gleicher Höhe erfolgte, weshalb die neue Tatsache, wie im weiteren ausgeführt, keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Was die Fahrtkosten der Begleitperson anlangt, weist der Beschwerdeführer darauf hin, allein die Tatsache, daß die belangte Behörde die halben Kosten dieser Angestellten als Betriebsausgaben der Anwaltskanzlei anerkannt habe, rechtfertige die Berücksichtigung der Fahrtspesenvergütung als Betriebsausgabe, weil der Beschwerdeführer auch seinen (anderen) Halbtagsangestellten jeweils den Fahrtkostenersatz gewähre. Diesem Vorbringen tritt die belangte Behörde im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht entgegen. Der Verwaltungsgerichtshof kann keinen Grund dafür finden, aus dem gerade eine Hälfte des Fahrtkostenersatzes für eine halbtags in der Rechtsanwaltskanzlei beschäftigte Angestellte nicht als Betriebsausgabe angesehen werden könnte. Daß ein Fahrtkostenanteil in dieser Höhe durch die Begleitung des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung und nicht (ausschließlich) durch die Tätigkeit im Betrieb veranlaßt worden sei, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Insofern reicht der ermittelte und festgestellte Sachverhalt nicht aus, der belangten Behörde die Annahme der von § 303 Abs. 4 BAO geforderten Relevanz neu hervorgekommener Umstände in der Frage der Fahrtkosten der Begleitperson zu erlauben.

Der Beschwerdeführer hat im Zuge des Verwaltungsverfahrens behauptet, bei den Steuerprüfungen 1971 und 1981 jeweils seine Rentenbescheide dem Prüfer vorgelegt zu haben. Es habe sich daher bei der Blindenzulage und der Blindenführzulage um dem Finanzamt eindeutig von Anfang an bekannte Tatsachen gehandelt. Außerdem müßten diese Zulagen der Behörde auf Grund des Gesetzes bekannt sein.

Was nun die Blindenzulage anlangt, kann die Frage dahinstehen, ob sie bereits 1981 dem Prüfer nachgewiesen wurde und dieses Wissen dem Finanzamt anlässlich der Veranlagung für 1980 bis 1982 zuzurechnen war. Die Anpassung gemäß § 63 KOVG wäre jedenfalls eine offenkundige Tatsache gemäß § 167 Abs. 1 BAO. Sie hätte daher nicht neu hervorkommen können.

Gemäß § 19 Abs. 1 KOVG ist Blinden zur Beschädigtenrente anstelle der Pflegezulage eine Blindenzulage zu leisten. Gemäß § 18 Abs. 1 KOVG wird zur Beschädigtenrente eine Pflegezulage gewährt, wenn der Beschädigte infolge Dienstbeschädigung so hilflos ist, daß er für lebenswichtige Verrichtungen der Hilfe einer anderen Person bedarf. Gemäß Absatz 2 ist die Pflegezulage nach der Schwere des Leidenszustandes und nach dem für die Pflege und Wartung erforderlichen Aufwand abgestuft. Gemäß § 20 KOVG erhalten Blinde zur Beschädigtenrente auf Antrag eine Blindenführzulage. Diese trat auf Grund des Bundesgesetzes vom 9. Dezember 1981, BGBl. Nr. 594, mit 1. Jänner 1982 anstelle der bisherigen Führhundzulage (Beihilfe) (vgl. XV. GP, Bglnr 895, Seite 8). Gemäß Art. III Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 9. Dezember 1981, BGBl. Nr. 594, ist Blinden, die im Bezug einer Führhundzulage (Beihilfe) stehen, mit Wirkung vom 1. Jänner 1982 von Amts wegen anstelle dieser Leistung auf Grund des Art. I Z. 4 eine Blindenführzulage zuzuerkennen.

Weder die Blindenzulage noch die Blindenführzulage enthalten daher, wie der Beschwerdeführer noch im Verwaltungsverfahren darzustellen versucht hat, eine Komponente, die als ideelle Abgeltung (Schmerzensgeld) für die Kriegsbeschädigung angesehen werden könnte. Die Blindenzulage dient einer (wenigstens teilweisen) Abgeltung des Aufwandes für Pflege und Wartung des Invaliden. Die Blindenführzulage soll zumindest teilweise Aufwendungen für das Führen des Blinden decken.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers, die genannten Zulagen seien nicht auf einen berufstätigen Kriegsblinden abgestellt, gehen ins Leere, weil Aufwendungen für Begleitung im Zusammenhang mit der Ausübung des Berufes als Rechtsanwalt die im Beschwerdefall insofern allein in Streit stehende außergewöhnliche Belastung nicht begründen könnten. Sie wären nämlich - anders als etwa Gegenstände des höchstpersönlichen Gebrauchs, wie Prothesen oder Rollstühle eines Behinderten, die auch bei der Berufsausübung benötigt werden (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Auflage, Tz 14 zu § 20) - ausschließlich durch den Betrieb veranlaßt und damit Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG, was ihre Einstufung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG ausschliesse. Die belangte Behörde ist jedoch bei der zweiten Hälfte der Aufwendungen für die Begleitperson offenbar nicht davon ausgegangen, daß sachverhaltsbezogen Betriebsausgaben vorliegen, sondern daß die Aufwendungen für die Begleitperson insofern der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. Hievon hat gemäß § 41 Abs. 1 VwGG daher auch der Verwaltungsgerichtshof auszugehen, zumal sich der Beschwerdeführer laut der von ihm vorgenommenen Bezeichnung des Beschwerdepunktes auch nicht in seinem Recht verletzt erachtet, daß auch die zweite Hälfte der Aufwendungen an Lohn und Sozialversicherungsbeiträgen für die Begleitperson als Betriebsausgaben behandelt werden mögen.

Entscheidend dafür, ob Zuschüsse eine außergewöhnliche Belastung mindern, ist der dem Zuschuß immanente Leistungszweck (Verwaltungsgerichtshof 30. Jänner 1973, 1880/72). Dieser immanente Leistungszweck ergibt sich für die Blindenzulage und die Blindenführzulage aus der Widmung durch den Gesetzgeber, der die betreffenden Zulagen im KOVG gewährt hat. Darnach ist die Blindenzulage die Pflegezulage des Blinden. Die Pflegezulage wiederum dient der Pflege und Wartung des Kriegsbeschädigten. Gleiches gilt daher für die Blindenzulage. Hingegen dient die Blindenführzulage, wie schon ihr Name sagt, als Beitrag zu den erhöhten Aufwendungen des Blinden, die ihm dadurch entstehen, daß er sich zur Orientierung bei der Fortbewegung persönlicher oder sachlicher Unterstützung bedienen muß.

Aufgabe einer Begleitperson eines Blinden ist es, diesen zu führen, nicht jedoch ihn zu warten und/oder zu pflegen. Davon, daß die vom Beschwerdeführer beschäftigte Begleitperson abweichend von diesem Verständnis Aufgaben der Wartung und Pflege erfüllt habe, ist die belangte Behörde mangels entsprechender Feststellungen selbst nicht ausgegangen. Wegen des der Blindenzulage innewohnenden Leistungszweckes durfte sie gegen Aufwendungen für die Begleitperson nicht aufgerechnet werden.

Die angebliche Unkenntnis des Finanzamtes von der Höhe der Blindenzulage im Zeitpunkt der Erstveranlagung stellte schon deshalb keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Es brauchte daher auf die Frage, ob die belangte Behörde durch die Unterlassung der Vernehmung der vom Beschwerdeführer angebotenen Zeugen für seine Behauptung, dem Prüfer sei bereits 1981 (also offenbar vor der Erstveranlagung für 1980) der Blindenzulagenbescheid vorgewiesen worden, nicht eingegangen zu werden, weil dem angefochtenen Bescheid betreffend die Wiederaufnahme insofern schon aus dem genannten Grund inhaltliche Rechtswidrigkeit anhaftet.

Die Blindenführzulage steht jedoch ebenso wie die seinerzeitige Führhundzulage (Beihilfe) ihrer Zweckbestimmung nach mit den Aufwendungen für eine Begleitperson im Zusammenhang. Sie darf jedoch nur in dem zeitlichen Verhältnis auf die Aufwendungen für eine Begleitperson angerechnet werden, als die Zeit der Inanspruchnahme der betreffenden Begleitperson in dem Monat, für den sie gebührt, zu der übrigen Zeit steht, in der der Blinde ebenfalls einer Führung bedarf, ohne daß die Begleitperson zur Verfügung stünde. Nur insoweit besteht auch der als Voraussetzung für eine Verrechnung geforderte Zusammenhang mit dem Leistungszweck (Kongruenz).

Da von der belangten Behörde eine Aufrechnung mit der Führhundzulage (Beihilfe) nicht erfolgte, stellt sich für die Jahre 1980 und 1981, in denen es die Blindenführzulage noch nicht gab, die Frage eines Wiederaufnahmsgrundes wegen Unkenntnis der Höhe der Führhundzulage nicht. Eine Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens für diese Jahre war daher, ausgehend von den angenommenen Wiederaufnahmsgründen und dem festgestellten Sachverhalt, nicht gesetzmäßig.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe bereits anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung des Jahres 1981 dem Prüfer die Zulage nachgewiesen, kann für die Blindenführzulage nicht zutreffen, da diese erst ab 1. Jänner 1982 gebühren konnte. Daß der Beschwerdeführer nach der abgabenbehördlichen Prüfung des Jahres 1981 und vor der abgabenbehördlichen Prüfung 1984 einem Organwalter der Abgabenbehörde den Bezug der Blindenführzulage mitgeteilt habe, behauptet er selbst nicht. Hiefür hat er auch Beweise nicht angeboten. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers handelt es sich bei der Frage des Bezuges der Blindenführzulage (nur der tatsächliche Bezug, nicht jedoch der Anspruch auf die Zulage konnte die Belastung durch Aufwendungen für die Begleitperson im Streitzeitraum auch tatsächlich mindern) nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatsachenfrage. Die betreffende Tatsache ist auch nicht offenkundig, sodaß ihre Kenntnis der Behörde auch nicht aus diesem Grund zugerechnet werden müßte. Wie bereits ausgeführt, wird die Blindenführzulage grundsätzlich auf Antrag gewährt; auf Grund der bereits zitierten Übergangsbestimmung war sie den Beziehern von Führhundzulage (Beihilfe) mit Wirkung vom 1. Jänner 1982 von Amts wegen zuzuerkennen. Da auch der Beschwerdeführer Führhundzulage bezog, war ihm die Blindenführzulage also von Amts wegen zuzuerkennen. Ob eine solche Zuerkennung jedoch auch tatsächlich, dem Gesetz entsprechend, von Amts wegen erfolgt ist, ist eine Tatsachenfrage; die betreffende Tatsache ist nicht offenkundig.

Die Unkenntnis des Bezuges der Blindenführzulage kam daher als Wiederaufnahmsgrund in Betracht. Auf ein allfälliges Verschulden an der Unkenntnis der Behörde kommt es für die Zulässigkeit amtswegiger Wiederaufnahme nicht an. Da, wenn auch nicht volle, so doch aliquote Anrechnung auf die Aufwendungen für die Begleitperson zu erfolgen hat (siehe oben), hätte bei Kenntnis der Tatsache des Bezuges von Blindenführzulage das Ergebnis des Verfahrens jedenfalls einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt, als die Erstveranlagung für 1982. Die belangte Behörde durfte daher zu Recht für das Jahr 1982 davon ausgehen, daß ein Wiederaufnahmsgrund vorlag. Demgemäß mußte sie im Rahmen des ihr zustehenden Ermessens an Hand der durch § 20 BAO vorgezeichneten Leitgedanken prüfen, ob sie von der Wiederaufnahmsmöglichkeit wegen aliquoter Anrechnung der Blindenführzulage Gebrauch machen will. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid im Zusammenhang mit der Begründung der Ermessensübung auf die "keineswegs nur geringfügigen" steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme hingewiesen. Dabei ist sie offenbar von der vollen Anrechenbarkeit sowohl der Blindenzulage als auch der Blindenführzulage ausgegangen. Wie bereits dargelegt, treffen diese Prämissen der Ermessensübung jedoch nicht zu. Da der Verwaltungsgerichtshof selbst nicht Ermessen üben darf, mußte der angefochtene Bescheid daher auch betreffend die Wiederaufnahme für das Jahr 1982 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben werden.

Die Gesetzwidrigkeit der Wiederaufnahme für 1980 bis 1982 hatte zur Folge, daß auch die Neufestsetzung der Einkommensteuer für diese Zeiträume mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet ist.

Was die Erstveranlagung für 1983 anlangt, genügt es auf obige Ausführungen betreffend den Fahrtkosten(Obuskarten)ersatz an die Begleitperson, die Unzulässigkeit der Aufrechnung der Blindenzulage und die lediglich aliquote Anrechenbarkeit der Blindenführzulage hinzuweisen. Da die belangte Behörde bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1983 nach dem Gesagten von einer unrichtigen Rechtsansicht ausgegangen ist, hat sie auch in diesem Umfang ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Der Bescheid der belangten Behörde mußte deshalb - im Umfang seiner Anfechtung (also ausgenommen die Erledigung der Berufung gegen die Gewerbesteuerbescheide 1980 bis 1983) - gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 10. November 1987

### European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1987:1987140126.X00